

Entidade beneficente de assistência social e regulamentação do §7º do art. 195 da Constituição Federal

Idervânio da Silva Costa

Advogado da União. Ex-Consultor Jurídico do Ministério da Previdência Social. Consultor Jurídico do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Especialista em Direito Público pelo Instituto Brasileiro de Direito Público (IDP).

Palavras-chave: Entidade beneficente de assistência social. Art. 195, §7º, da Constituição Federal.

Sumário: 1 Introdução – 2 Entidade beneficente de assistência social – 3 Art. 195, §7º, da Constituição Federal: regra de isenção ou imunidade – 4 Regulamentação por lei complementar ou por lei ordinária – 5 Mandado de Injunção nº 232/RJ: entendimento do Supremo Tribunal Federal – 6 Posição do Poder Legislativo – 7 Aplicação subsidiária do Código Tributário Nacional – 8 Conclusão – Referências

1 Introdução

O tema referente à isenção tributária das contribuições para a seguridade social relativas às entidades beneficentes de assistência social e sua regulamentação infraconstitucional tem despertado o interesse dos estudiosos do direito e constitui objeto de discussão permanente no âmbito da Administração Pública e do Poder Judiciário.

O legislador constituinte, reconhecendo a utilidade e a importância do trabalho a ser desenvolvido pelas entidades beneficentes de assistência social, resolveu dispensá-las do pagamento das contribuições para a seguridade social, conforme previsão do §7º do art. 195 da Constituição Federal.

A concepção ontológica que inspirou a concessão de tal benesse fiscal fundamenta-se na seguinte questão: uma vez que as entidades beneficentes de assistência social desenvolvem ações e executam serviços inseridos nas políticas da seguridade social, em atividade complementar às obrigações do próprio Estado, por que tributá-las para, em seguida, aplicar os recursos na mesma área. Assim, em reconhecimento aos relevantes serviços a serem prestados pelas entidades beneficentes de assistência social, o Estado fica impedido de tributar estas pessoas jurídicas de direito privado. Contudo, sobre estas entidades recaem a obrigação

e a responsabilidade de prestar um serviço público de qualidade à mesma população que o Estado atenderia, ou seja, às pessoas em situação de vulnerabilidade social.

No entanto, o legislador constituinte não excluiu da tributação, irrestritamente, todas as entidades beneficentes de assistência social, mas apenas aquelas que atendessem às exigências estabelecidas em lei.

Portanto, a Constituição Federal não estabelece um direito absoluto às entidades beneficentes de assistência social. Neste ponto, estabelece apenas a possibilidade de que a entidade beneficente de assistência social que atender às exigências legais possa gozar do benefício fiscal.

Assim, o presente estudo pretende aclarar quem são as entidades beneficentes de assistência social beneficiárias da isenção fiscal constitucional e qual o instrumento legal adequado para regulamentar o §7º do art. 195 da Constituição Federal: lei ordinária ou lei complementar.

2 Entidade beneficente de assistência social

A Constituição Federal de 1988 agraciou a entidade beneficente de assistência social com a dispensa do pagamento das contribuições para a seguridade social (que engloba previdência, saúde e assistência social), nos seguintes termos:

Art. 195 (...)

§7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Portanto, como se trata de regra de natureza tributária, é preciso definir quem é o contribuinte beneficiário da norma constitucional, ou seja, é imprescindível saber o que é uma entidade beneficente de assistência social.

Num primeiro momento, faz imprescindível estabelecer a diferença entre entidade beneficente de assistência social e entidade filantrópica, uma vez que possuem campos de atuação distintos.

Entidade beneficente de assistência social é aquela instituição que, desprovida do intuito de lucro e sem praticar a mercancia, tem por objetivo o desempenho de ações, atividades e serviços voltados ao

atendimento das necessidades básicas, mínimas e prementes das pessoas naturais carentes, necessitadas e hipossuficientes, com vistas à erradicação da miséria e à manutenção da dignidade da pessoa humana.

Entidade filantrópica, embora também não tenha fins lucrativos, tem como finalidade o desempenho de ações, atividades e serviços voltados para o bem das pessoas, que de alguma forma proporcione um benefício ao indivíduo, com vistas à promoção do bem de todos e proporcionar o bem-estar da pessoa humana.

Diante da conceituação acima, pode-se afirmar que toda entidade beneficente de assistência social é uma instituição filantrópica, mas nem toda instituição filantrópica é uma entidade beneficente de assistência social. A diferença resume-se ao campo de atuação, onde a filantropia é muito mais abrangente do que a beneficência de assistência social.

Quanto a este ponto, destaca-se a lição de Celso Barroso Leite,¹ que ensina com precisão a distinção entre a filantropia e a assistência social:

(...)

Em última análise o objetivo de uma e a finalidade da outra consistem em prestar ajuda, das mais variadas maneiras e em diferentes níveis, no tocante a necessidades básicas, vitais, ou tendo em vista melhorar a qualidade de vida; e em ambos os casos está presente a noção de fraternidade humana, de solidariedade, embora podendo não ser a única.

O conceito de filantropia é amplo, complexo, voltado em geral para ações de maior porte e por vezes de efeitos menos objetivos e menos diretos, destinadas inclusive a pessoas que desfrutam de satisfatórias condições de vida. O de assistência social, mais modesto, diz respeito sobretudo a programas essenciais ou até emergenciais, destinados a pessoas que dependem deles para a própria subsistência ou pouco mais, isto é, pessoas necessitadas, carentes.

A diferença que mais nos interessa aqui é que filantropia é gênero e assistência social uma das suas espécies, donde resulta que toda entidade de assistência é filantrópica, mas nem toda entidade filantrópica é de assistência social. Já registrei essa distinção e terei que repeti-la em outras passagens do livro.

Percebe-se, então, que a atuação da entidade beneficente de assistência social é bem mais restrita que a da entidade filantrópica. Enquanto a filantropia abarca toda e qualquer atividade ou ação praticada em benefício e para o engrandecimento do ser humano, a assistência social

¹ LEITE. *Filantropia e contribuição social*, p. 31.

limita-se às ações e atividades que preencham e satisfaçam as necessidades prementes e vitais do indivíduo.

Nos termos da nossa legislação atual, para serem consideradas entidades beneficentes de assistência social precisam demonstrar o cumprimento de determinadas exigências legais, quais sejam:

- 1) direcionar suas atividades para o atendimento das necessidades básicas do ser humano e para o assessoramento dos legítimos beneficiários da assistência social, a saber, as pessoas socialmente excluídas, seja por questão econômica, biológica ou física, assim como para a defesa e garantia de seus direitos (art. 3º da Lei nº 8.742/93);
- 2) ser pessoa jurídica de direito privado, sem qualquer finalidade lucrativa, ou seja, sem pretender, de alguma forma, desenvolver atividade mercantil (art. 3º da Lei nº 8.742/93 e art. 2º do Decreto nº 2.536/98);
- 3) prestar serviços gratuitos de forma permanente (§1º do art. 3º do Decreto nº 2.536/98);
- 4) atender a todos os necessitados e carentes sem qualquer restrição, ou seja, sem qualquer discriminação de clientela (§1º do art. 3º do Decreto nº 2.536/98);
- 5) possuir prévia inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social — quando inexistente, no Conselho Estadual de Assistência Social —, ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, conforme o caso, que constitui o passo inicial para pleitear a referida titulação (art. 9º, caput e §3º, da Lei nº 8.742/93 e art. 3º, inciso II, do Decreto nº 2.536/98);
- 6) deter a condição de entidade de utilidade pública federal (art. 3º, XI, do Decreto nº 2.536/98);
- 7) obter prévio atestado de registro no Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS (art. 18, inciso IV, da Lei nº 8.742/93);
- 8) não cometer nenhuma irregularidade na aplicação dos recursos que lhes forem repassados pelos poderes públicos (art. 36 da Lei nº 8.742/93);
- 9) estar legalmente constituída no País e em efetivo funcionamento nos três anos anteriores ao requerimento do Certificado (art. 3º, I, do Decreto nº 2.536/98);

- 10) aplicar suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais (art. 3º, IV, do Decreto nº 2.536/98);
- 11) aplicar as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas (art. 3º, V, do Decreto nº 2.536/98);
- 12) aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços,² acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas (art. 3º, VI, do Decreto nº 2.536/98);
- 13) não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto (art. 3º, VII, do Decreto nº 2.536/98);
- 14) não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos (art. 3º, VIII, do Decreto nº 2.536/98);
- 15) destinar, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente a entidades congêneres registradas no CNAS ou a entidade pública (art. 3º, IX, do Decreto nº 2.536/98);
- 16) não constituir patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social (art. 3º, X, do Decreto nº 2.536/98).

² "Neste quadro fragmentado, desarticulado, onde não se expressam claramente a atribuição estatal e a participação da iniciativa privada há ainda outro agravante: a burocratização.

A definição destes serviços como não exigindo a 'contraprestação direta do assistido' termina por acarretar um aparato comprobatório de despesas, auxílios etc., para que não configurem a chamada 'dilapidação do patrimônio público'".

Com isto, a burocracia contábil estabelece limites reais à criatividade e elasticidade no uso de recursos, processos e instrumentos de ação, pressionando por um reducionismo do atendimento assistencial a ajudas parciais e fragmentadas" (SPOSATI; BONETTI; YAZBEK; FALCÃO. *A assistência social na trajetória das políticas sociais brasileiras*).

A competência para certificar uma entidade como beneficente de assistência social pertence ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), nos termos da Lei nº 8.742, de 1993.

Neste ponto, convém registrar que tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 3.021/2008, proposto pelo Poder Executivo,³ no sentido de alterar sistematicamente as exigências e o mecanismo de reconhecimento de entidade beneficente de assistência social, bem como de concessão da isenção das contribuições para a seguridade social.

3 Art. 195, §7º, da Constituição Federal: regra de isenção ou imunidade

A primeira questão que se apresenta quando se pretende estudar a norma do §7º do art. 195 da Constituição Federal é verificar se se trata de uma regra de isenção ou de imunidade.

Os institutos da imunidade e da isenção tributária possuem conceitos e alcances distintos, que refletem na atuação do fisco.

O instituto da imunidade tributária trata-se de uma limitação constitucional ao poder de tributar, onde a própria Constituição Federal exclui um fato da competência tributária do Estado. Trata-se de uma forma de não incidência pela retirada da competência do poder de tributar.

Assim, determinadas relações, fatos, pessoas e situações, quando reconhecidas pela Constituição Federal como imunes, adquirem um escudo contra a hipótese de incidência tributária e, desde que atendam aos pressupostos legais, não podem ser tributados.

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho⁴ assim conceitua o instituto da imunidade:

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a

³ Na Exposição de Motivos que acompanha o Projeto de Lei nº 3.021/2008 destaca-se a seguinte justificativa: (...)

Observa-se que a situação é crítica e não pode ser perpetuada, impondo-se a reformulação da atual sistemática relativa à certificação e à isenção, de forma a permitir um julgamento rápido e eficaz por parte do Poder Público.

Assim, a solução encontrada passa, obrigatoriamente, pela extinção da figura do Cebas da forma como existe hoje, substituindo-o pela certificação das entidades beneficentes de acordo com sua área de atuação — saúde, educação e assistência social. Há a preocupação de separar os requisitos da certificação, que resultam no reconhecimento do caráter beneficente das entidades de saúde, educação e assistência social, dos requisitos da isenção. Embora a certificação seja pressuposto da fruição da isenção, esta exige outros requisitos que serão fiscalizados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Fazenda.

⁴ CARVALHO. *Curso de direito tributário*. 18. ed., p. 116.

incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Por sua vez, a isenção, conceitualmente, cuida-se de uma hipótese de exclusão do crédito tributário, ou seja, é um benefício fiscal decorrente de previsão legal que não permite a constituição do crédito tributário. Cuida-se de dispensa do pagamento do tributo devido, nos termos do art. 175, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Conceitualmente, a imunidade não é uma renúncia fiscal, mas uma limitação ao poder de tributar, enquanto a isenção é uma renúncia em que o Estado pode tributar, mas deixa de fazê-lo por razões diversas de interesse público.

No sentido de demonstrar a diferença entre isenção e imunidade, Luciano Amaro⁵ disciplina que:

Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição de competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma da imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica de isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanece fora desse campo

Diante desta diferença conceitual, surge a dúvida se a regra do §7º do art. 195 da Constituição Federal é uma isenção ou imunidade tributária, tendo em vista a utilização do termo “isenção”.

Na verdade, trata-se de uma imunidade tributária, conforme já definiu o Supremo Tribunal Federal, nos termos do julgado a seguir transcrito:

Ementa: Mandado de segurança. Contribuição previdenciária. Quota patronal. Entidade de fins assistenciais, filantrópicos e educacionais. Imunidade (CF, art. 195, §7º). Recurso conhecido e provido.

⁵ AMARO. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed., p. 152.

A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social — e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas em lei — tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social.

A cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Carta Política — não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social —, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.

Tratando-se de imunidade — que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional —, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, §7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo. (RMS nº 22.192/DF, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello. *DJ*, 19 dez. 1996)

Sendo assim, uma vez que o guardião e intérprete maior da Constituição Federal já definiu que se trata de imunidade tributária e não de isenção, entende-se que é desnecessário maiores divagações sobre esta questão.

4 Regulamentação por lei complementar ou por lei ordinária

O tema relativo à regulamentação do §7º do art. 195 da Constituição Federal provoca acalorado debate entre os doutrinadores que, em sua maioria, defendem a tese de que a regulamentação da imunidade das contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social deveria ocorrer por meio de lei complementar.

Para este grupo de juristas prevalece o entendimento de que o §7º do art. 195 da Constituição cuida de uma limitação constitucional ao poder de tributar, portanto, deve ser regulamentado por lei complementar, em razão do disposto no art. 146, inciso II, da Constituição Federal.

Os defensores da tese da necessidade de regulamentação através de lei complementar prendem-se ao argumento de que, como o legislador constituinte não mencionou no art. 195, §7º, que os requisitos para o gozo da imunidade seriam estipulados por lei ordinária, da mesma forma que não o fez no art. 150, inciso VI, alínea “c”, ambos da Constituição Federal, houve por parte do constituinte um silêncio eloquente a respeito da espécie legislativa a ser utilizada.

Neste sentido, em defesa da necessidade de lei complementar, leciona Edgard Neves da Silva:⁶

A primeira baseia-se no inciso II do artigo 146 da Constituição, ao determinar que cabe à lei complementar “regular as limitações ao poder de tributar”. Em sendo a imunidade uma limitação constitucional, sua regulamentação somente poderá ser veiculada por lei complementar. A outra refere-se às possíveis conseqüências, se lei ordinária fosse a reguladora, pois seria afetada sua origem constitucional. Pela lei complementar, os requisitos exigidos seriam iguais e obrigatórios para todas as ordens de governo, o que não ocorreria se a norma fosse ordinária, submetida que ficaria ao critério de cada uma das esferas de competência, podendo chegar ao absurdo de uma entidade de educação, por exemplo, ser imune em um município e não em outro, em face da possibilidade de haver requisitos diferentes em cada legislação.

Deste modo, aplicar-se-ia o princípio geral estatuído para o sistema tributário nacional, ou seja, obrigatoriedade de lei complementar para “regular as limitações ao poder de tributar”.

Em razão deste dispositivo, a imunidade de que trata o art. 195, §7º, da Constituição, não teria como não ser regulamentada por lei complementar.

De outro lado, perfila alguns doutrinadores que defendem a tese de que a regulamentação do §7º do art. 195 da Constituição Federal deve ocorrer por lei ordinária. A Constituição é bem clara quando diz que a regulamentação dessa imunidade dar-se-á através de lei, sem qualquer adjetivação, o que denota ser suficiente a edição de lei ordinária.

Quando o legislador constituinte quis que se utilizasse lei complementar ele expressamente e explicitamente restou consignado no próprio texto constitucional, como, por exemplo, no inciso VII do

⁶ In: MARTINS (Coord.). *Curso de direito tributário*.

art. 153 da Constituição, que diz que compete à União instituir impostos sobre: grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Esta afirmação é corroborada pela jurisprudência pacífica e uniforme do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual lei complementar só é exigível quando a própria Carta Magna expressamente assim o determina. Destacam-se os julgados a seguir:

Ementa: Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Imposto de Importação. Majoração de Alíquota. Decreto. Ausência de motivação e inadequação da via legislativa. Exigência de lei complementar. Alegações improcedentes.

1. A lei que estabelece condições e limites para a majoração da alíquota do imposto de importação, a que se refere o artigo 153, §1º, da Constituição Federal, é a ordinária. *A lei complementar somente é exigível quando a própria Constituição expressamente assim o determina.* Aplicabilidade da Lei nº 3.244/57 e suas alterações posteriores.

2. Decreto. Majoração de alíquotas do imposto de importação. Motivação no seu bojo. Exigibilidade. Alegação insubsistente. A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação e não no diploma legal.

3. Majoração de alíquota. Inaplicabilidade sobre os bens descritos na guia de importação. Improcedência. A vigência da norma legal que alterou a alíquota do imposto de importação é anterior à ocorrência do fato gerador, que se realizou com a entrada da mercadoria no território nacional.

Agravo regimental não provido. (AGRRE nº 219874/CE, 2ª Turma, Ministro Maurício Corrêa. DJ, 4 jun. 99)

Ementa: ADIn – Lei nº 8.443/92 – Ministério Público junto ao TCU – Instituição que não integra o Ministério Público da União – Taxatividade do rol inscrito no art. 128, I, da Constituição – Vinculação administrativa a corte de contas – competência do TCU para fazer instaurar o processo legislativo concernente a estruturação orgânica do Ministério Público que perante ele atua (CF art. 73, caput, in fine) – Matéria sujeita ao domínio normativo de legislação ordinária – Enumeração exhaustiva das hipóteses constitucionais de regramento mediante lei complementar – Inteligência da norma inscrita no art. 130 da constituição – Ação Direta Improcedente.

(...)

Só cabe lei complementar; no sistema de direito positivo brasileiro, quando formalmente reclamada a sua edição por norma constitucional explícita.

A especificidade do Ministério Público que atua perante TCU, e cuja existência se projeta num domínio institucional absolutamente diverso daquele em que se insere o Ministério Público da União, faz com que a regulação de sua organização, a discriminação de suas atribuições e a definição de seu estatuto sejam passíveis de veiculação mediante simples lei ordinária, eis que a edição de lei complementar e reclamada, no que concerne ao Parquet, tão-somente para a disciplinação normativa do Ministério Público Comum (CF, art. 128, par. 5). (ADIn nº 789-DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello. *DJU*, 19 dez. 94, p. 35180 — destaquei)

A jurisprudência pacífica do STF firmou a tese de que a lei complementar somente é exigível quando a própria Constituição expressamente assim o determina, ou melhor, quando formalmente reclamada a sua edição por norma constitucional explícita.

Nessa linha de intelecção, é incontroverso que a Constituição criou uma regra geral, qual seja: lei complementar regula as limitações constitucionais ao poder de tributar, imunidade inclusive; e uma exceção: são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (art. 195, §7º), lei ordinária no caso.

Em complemento, tem-se que o constituinte não exigiu a observância de lei complementar nem mesmo quando tratou, de forma geral, das contribuições sociais, uma vez que o art. 149, *caput*, da Constituição Federal, ao determinar que as contribuições lá referidas deveriam observar os princípios aplicáveis aos demais tributos, não mencionou o inciso II do art. 146, também da Constituição Federal, conforme se verifica abaixo:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômica, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Neste ponto, o art. 149 da Constituição Federal exclui, intencionalmente, as contribuições sociais da submissão à regra do art. 146, II — precisamente o inciso que exige lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Portanto, a interpretação gramatical e a lógica levam à conclusão de que a expressão “em lei” foi tomada no sentido de indeterminação. Não é uma lei especial como é a complementar, nem uma lei específica que trate isoladamente da matéria.

Por fim, numa interpretação teleológica, é cediço que a *mens legislatoris*, ou melhor, o desejo do legislador constituinte não foi de misturar lei ordinária com lei complementar, sendo esta última exigida somente quando a Constituição expressa e explicitamente a reclama.

Em conclusão, no caso específico da imunidade das entidades beneficentes de assistência social, a lei de que trata o art. 195, §7º é a ordinária. E a lei ordinária consiste na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, publicada no DOU, 25 jul. 1991, cujo art. 55 trouxe as exigências a que se refere o art. 195, §7º da Constituição.

5 Mandado de Injunção nº 232/RJ: entendimento do Supremo Tribunal Federal

Em contraposição à tese dos doutrinadores que defendem a exigência de lei complementar para regulamentar o §7º do art. 195 da Constituição Federal, destaca-se aqui que os Ministros do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ, já manifestaram expressamente que o §7º do art. 195 exige apenas lei ordinária para sua regulamentação.

Por se tratar de um relato fático e histórico, pede-se especial atenção para os trechos e para as datas dos votos proferidos no julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ a seguir transcritos:

(...)

2. Sucede, porém, que, no caso, o parágrafo 7º do artigo 195 não concedeu o direito de imunidade às entidades beneficentes de assistência social, direito esse que apenas não pudesse ser exercido por falta de regulamentação, mas somente lhes outorgou a expectativa de, se vierem a atender *as exigências a ser estabelecidas em lei*, verão nascer, para si, o direito em causa. O que implica dizer que esse direito não nasce apenas do preenchimento da hipótese de incidência contida na norma constitucional, mas, depende, ainda, *das exigências fixadas pela lei ordinária*, como resulta claramente do disposto no referido parágrafo 7º:

(...)

Se já existe o direito constitucionalmente outorgado, essa entidade já tem esse direito, não há dúvida. Quer dizer, não pode vir *a lei* a exigir um requisito

que ela não possa preencher, como, por exemplo, o de ser ela uma entidade fechada e *a lei* só concede a entidades abertas. Então estamos admitindo que *a lei* posterior possa vir retirar um direito que já reconhecemos em abstrato para ela. O que mostra, obviamente, que não é caso de mandado de injunção. Estamos permitindo que *a lei ordinária* possa restringir a Constituição.

(...)

Não há dúvida de que ainda não foi editada *a lei* a que alude o §7º do artigo 195 da Constituição, consignando as informações apenas a existência de projetos de lei que dizem respeito a essa matéria especificamente, ou que dela cuidam entre outras normas relativas à seguridade social.

Por isso, e tendo em vista o disposto no artigo 59 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, está caracterizada a mora inconstitucional do Congresso. (Ministro Rel. Moreira Alves. Voto datado de 06.02.1991)

(...)

E a partir do momento em que *concluimos que a eficácia do §7º do artigo 195, quanto à isenção nele contemplada, de uma legislação ordinária*, é preciso que se dê alcance à previsão relativa ao mandado de injunção.

Com isso, concluo pelo acolhimento do pedido e estabeleço os requisitos que poderão vir a ser substituídos por uma outra *legislação específica, tomando de empréstimo* o que se contém no CTN quanto à imunidade relativa aos tributos e que beneficia as entidades mencionadas no §7º do artigo 195 da Carta. (Ministro Marco Aurélio Melo. Voto datado de 06.02.1991)

(...)

Sr. Presidente, com a vênua do Ministro Relator, penso que a disposição inscrita no §7º do art. 195 difere daquela inscrita no §9º do art. 42 da Constituição Federal.

No §9º do art. 42 há como que uma delegação do constituinte *ao legislador ordinário*; já no §7º do art. 195, estabelece-se que, atendidas as exigências inscritas *na lei*, as entidades beneficentes de assistência social gozam de isenção da contribuição para a seguridade social.

O direito está concedido desde que atendidas as condições e os requisitos inscritos *em lei*. (Ministro Carlos Velloso. Voto datado de 06.02.1991)

(...)

A norma consubstanciada no art. 195, §7º, da Constituição, instituiu, claramente, em favor das entidades beneficentes de assistência social, uma situação subjetiva de vantagem no plano jurídico.

Reconheceu-lhes, de modo efetivo e indisputável, direito público subjetivo à imunidade, em face das contribuições para a seguridade social, uma vez atendidas as exigências estabelecidas *em lei, que constitui, na espécie, o instrumento jurídico-normativo de concretização da vontade do legislador constituinte*. (Ministro Celso de Mello. Voto datado de 06.02.1991)

(...)

Agora, outra coisa, a meu ver, está no art. 195, §7º, e o Ministro Celso de Mello, usando das categorias teóricas da elaboração de Canotilho, o demonstrou com absoluta precisão: é óbvio que, também nele se deixou ao legislador certa liberdade decisória. Mas não a liberdade para conceder ou não, eventualmente, um direito, segundo a livre valoração do legislador. O que se demandou do legislador foi a concretização de *requisitos legais* adequados ao propósito da norma constitucional de tornar imune da contribuição previdenciária o que seja entidade beneficente, segundo conceito adequado a essa regra de imunidade e às inspirações. (Ministro Sepúlveda Pertence. Voto datado de 06.02.1991)

(...)

Mostrou bem o Ministro CELSO DE MELLO, com base em categorias teóricas muito recentes, do Professor Canotilho, que não tem aí o *legislador ordinário* uma discricção absoluta para modificar o conceito dado pelo constituinte. Daí decorre uma conseqüência de ordem prática: se o legislador, porventura, desnatura o conceito de entidade de assistência social, nasce para o prejudicado o direito à proteção judicial. Caso contrário, não. (Ministro Célio Borja. Voto datado de 06.02.1991)

(...)

Abstratamente, o sujeito da imunidade é conhecido, e a identidade dos sujeitos possíveis é verificável pelo aplicador da norma que a concede.

Para fruí-la, contudo, esses sujeitos que o constituinte definiu, *atenderão “às exigências estabelecidas em lei.”* Isto quer dizer que o *legislador ordinário* pode acautelar o reconhecimento por ato declaratório não constitutivo da imunidade, exigindo a satisfação de certos requisitos que visam à identificação do sujeito da imunidade, quase-imunidade o isenção, ao tipo da norma constitucional.

(...)

Entendendo, como procurei demonstrar, que a associação civil requerente, é titular do direito à imunidade, quase-imunidade ou isenção constitucional da contribuição previdenciária que, como empregadora, lhe toca, vê-se, contudo, impossibilitada de fruí-la porque o *legislador ordinário* não dispôs, até aqui,

sobre as EXIGÊNCIAS que terá de atender para demonstrar que é entidade BENEFICENTE de assistência social (art. 195, §7º, Const.). (Ministro Célio Borja. Voto datado de 02.08.1991)

(...)

Este, Sr. Presidente, é também o caso dos autos. Parece havê-lo demonstrado o eminente Ministro Relator. Pondera o eminente Ministro Célio Borja, que *a lei ordinária* não poderá vir a desnaturar o conceito de entidade beneficente de assistência social. Poderá, entretanto, estabelecer requisitos e distinguir entre aquelas que devam, ou não, ser enquadradas na imunidade. (Ministro Octávio Gallotti. Voto datado de 06.02.1991)

(...)

Na verdade, a Constituição remeteu *à lei* a criação do próprio direito, segundo as exigências que fizer.

Aliás, o que *a lei* não pode fazer é conferir imunidade a qualquer entidade de assistência social, sem fazer qualquer exigências.

Enquanto não o fizer, não há direito da autora, cujo exercício dependa de regulamentação.

Até porque *a lei* poderá estabelecer exigências que ela não atende. (Ministro Sydney Sanches. Voto datado de 06.02.1991)

(...)

A própria caracterização, portanto, da pessoa que deve exercer esse direito ainda está indefinida, precisando *de lei* que a regule. Parece que assim, sem que *a lei* estabeleça exatamente as características básicas que devem ser atendidas por aquelas entidades de assistência social para que possa obter esse benefício, não podemos admitir, de pronto, sua legitimidade “ad causam”, se essa própria caracterização da pessoa jurídica que exercerá esse direito não está definida. (Ministro Aldir Passarinho. Voto datado de 06.02.1991)

(...)

A meu ver, não há, aqui, espaço a mandado de injunção. *A lei*, de que cuida o §7º do art. 195 referido, é que disporá a respeito dos requisitos que devam preencher as entidades beneficentes de assistência social, em ordem a poderem gozar desse direito que se prevê na Constituição. Assim sendo, não há, ainda, um direito assegurado na Constituição, cujo exercício dependa de regulamentação. Há necessidade *de lei* que defina quais os requisitos que devem ter certas

entidades beneficentes de assistência social, a fim de gozar desse benefício consignado §7º do art. 195, da Constituição Federal. (Ministro Pres. Néri da Silveira. Voto datado de 06.02.1991 — todos os destaques são meus)

Percebe-se que, em momento algum, nenhum dos Ministros do Supremo Tribunal Federal faz qualquer menção à lei complementar. Sempre se reportaram somente à lei e, muitas vezes, referiram-se expressamente à “lei ordinária” e ao “legislador ordinário”.

Portanto, conclusão lógica que se extrai do julgado supracitado, é que o STF já se posicionou no sentido de que a regulamentação do §7º do art. 195 da Constituição não exige lei complementar e pode ser realizada por lei ordinária.

Outro ponto que confirma a possibilidade do §7º do art. 195 da Constituição ser regulamentado por lei ordinária assenta-se na questão de que o Mandado de Injunção nº 232/RJ fundamentou-se na mora do Congresso Nacional, em razão do decurso do prazo fixado no art. 59 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que prevê:

Art. 59. Os projetos de lei relativos à organização da seguridade social e aos planos de custeio e de benefício serão apresentados no prazo máximo de seis meses da promulgação da Constituição ao Congresso Nacional, que terá seis meses para apreciá-los:

O próprio STF, inclusive, para declarar a mora do Congresso Nacional em relação à regulamentação do §7º do art. 195 da Constituição Federal, fundamentou-se no referido art. 59 do ADCT, *que trata indubitavelmente de lei ordinária*. Segue transcrita parte da ementa do MI nº 232/RJ:

Ementa: Mandado de Injunção.

Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no §7º do artigo 195 da Constituição Federal.

Ocorrência, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional.

Para adequado entendimento da questão fática ocorrida naquele julgamento histórico do Mandado de Injunção nº 232/RJ, convém descrever uma sequência cronológica e chamar a atenção para as datas:

- 1) o mandado de injunção foi distribuído em 21.03.1990;
- 2) o julgamento iniciou no dia 06.02.1991, com rejeição da preliminar de ilegitimidade ativa, por maioria, com votos dos Ministros Moreira Alves (Relator), Marco Aurélio, Carlos Velloso, Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Célio Borja, Octavio Gallotti, Sydney Sanches, Aldir Passarinho e Néri da Silveira (não admitiu o MI);
- 3) também no dia 06.02.1991 iniciou-se o julgamento do mérito com votos dos Ministros Moreira Alves, Marco Aurélio, Carlos Velloso, suspenso em virtude do pedido de vista do Ministro Célio Borja;
- 4) o feito foi apresentado em mesa no dia 1º.07.1991, entretanto, o julgamento foi adiado em virtude do adiantado da hora;
- 5) prosseguiu o julgamento no dia 02.08.1991 com votos dos Ministros Célio Borja, Sepúlveda Pertence, Octavio Gallotti, Sydney Sanches e Moreira Alves (este apenas confirmou seu voto).

Destaca-se que o julgamento do mandado de injunção iniciou-se antes do advento da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, publicada no Diário Oficial da União, de 25 jul. 1991, e terminou logo em seguida à sua edição, mais precisamente, 08 (oito) dias após sua publicação.

Inferese, portanto, que houve um equívoco por parte do STF — uma vez que já entendia que a regulamentação do §7º do art. 195 da CF/88 reclamava apenas lei ordinária — ao não atentar para o fato de que a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, regulamentou o referido dispositivo constitucional (o que culminaria, logicamente, na perda do objeto do referido mandado de injunção) e prosseguiram no julgamento do mérito imediatamente após o retorno das férias forense, no dia 02 de agosto de 1991.

Pois bem, muito embora o STF tenha prosseguido no julgamento do supracitado mandado de injunção logo após o advento da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o certo é que esta lei regulamentou o §7º do art. 195 da CF/88 e estabeleceu os requisitos para que as entidades beneficentes pudessem gozar da imunidade das contribuições para a seguridade social.

De toda sorte, em que pese o STF já ter admitido a utilização de lei ordinária, a discussão em torno da necessidade de lei complementar para regulamentar o §7º do art. 195 da Constituição Federal, atualmente, constitui objeto da ADI nº 2028/DF, em tramitação no Supremo Tribunal

Federal, a qual já tem parecer da Procuradoria-Geral da República, opinando pelo não conhecimento da referida ação direta de inconstitucionalidade, mas, se conhecida, pela sua improcedência, e encontra-se aguardando voto do Min. Joaquim Barbosa.

Contudo, no bojo da ADI nº 2028/DF houve concessão de medida cautelar no sentido de suspender a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei 8.212, de 1991, e acrescentou-lhes os §§3º, 4º e 5º, e dos arts. 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998, que, conseqüentemente, revigorou a Lei nº 8.212, de 1991, e determinou sua aplicação com a redação anterior.

Por conseguinte, depreende-se da medida cautelar concedida na ADI nº 2028/DF, referendada pelo plenário em 11.11.1999, que o STF determinou a aplicação do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, como norma regulamentar do §7º do art. 195 da CF/88, com sua redação anterior à edição da Lei nº 9.732, de 1998, até julgamento final do mérito da referida ação direta de inconstitucionalidade.⁷

6 Posição do Poder Legislativo

Como dito alhures, o Supremo Tribunal Federal julgou o Mandado de Injunção nº 232/RJ e declarou em mora o Congresso Nacional quanto ao seu dever institucional de regulamentar o §7º do art. 195 da Constituição Federal.

Após a conclusão do julgamento, a Presidência do Supremo Tribunal Federal encaminhou o Ofício nº 543/P ao Congresso Nacional comunicando àquela casa legislativa a decisão proferida no Mandado de Injunção nº 232/RJ.

Em resposta ao referido Ofício nº 543/P, que comunicou oficialmente a declaração de mora do Congresso Nacional, o Presidente do Congresso Nacional encaminhou ao Supremo Tribunal Federal o expediente SM/Nº 805/91, de 12 de agosto de 1991, informando ao Presidente do STF que “o §7º do art. 195 da Constituição Federal foi regulamentado pelo art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”, *in verbis*:

SENADO FEDERAL

SM/Nº 805/91

⁷ (...) Tudo recomenda, assim, sejam mantidos, até a decisão final desta Ação Direta de Inconstitucionalidade, os parâmetros da Lei nº 8.212/91, na redação primitiva.

Em 12 de agosto de 1991.

Senhor Ministro

Com referência ao ofício nº 543/P, de 7 de agosto corrente, desse Tribunal, cumpre-me comunicar a Vossa Excelência que o §7º do art. 195 da Constituição Federal foi regulamentado pelo art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, publicada no Diário Oficial da União do dia seguinte.

Aproveito a oportunidade para apresentar a Vossa Excelência protestos de estima e consideração.

Senador MAURO BENEVIDES

Presidente

Em arremate, após o comunicado oficial do Senado Federal, ainda que persistisse alguma dúvida sobre a regulamentação do §7º do art. 195 da Constituição pelo art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, o próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Mandado de Injunção nº 616/SP, veio confirmar que o referido dispositivo constitucional já foi regulamentado pelo art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, conforme ementa a seguir:

Constitucional. Entidade civil, sem fins lucrativos. pretende que lei complementar disponha sobre a imunidade à tributação de impostos e contribuição para a seguridade social, como regulamentação do art. 195, §7º, da CF. A hipótese é de isenção. A matéria já foi regulamentada pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, com as alterações da Lei 9.732/98. Precedente. Impetrante julgada carecedora de ação. (STF, MI, Tribunal Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim. *DJ*, 25 out. 2002)

Deste modo, tem-se a certeza de que o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, regulamentou o §7º do art. 195 da Constituição Federal, haja vista a confirmação por ato oficial do Senado Federal e confirmação pelo Supremo Tribunal Federal.

7 Aplicação subsidiária do Código Tributário Nacional

Com relação ao tema da regulamentação do §7º do art. 195 da Constituição, existe ainda a tese doutrinária de que esta limitação constitucional ao poder de tributar já se encontra regulamentada pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Tal tese veio à luz pelo voto do Min. Marco Aurélio, proferido no julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ *em 06.02.1991* — que contou com a adesão dos Ministros Carlos Velloso e Célio Borja —, que, em razão da ausência de lei ordinária — naquele momento —, acolheu o Mandado de Injunção e admitiu, apenas por empréstimo, os requisitos previstos no Código Tributário Nacional, até que viessem a ser substituídos por uma outra legislação específica, nos seguintes termos:

(...)

Com isso concluo pelo acolhimento do pedido e estabeleço os requisitos que poderão vir a ser substituídos por uma outra Legislação específica, tomando por empréstimo o que se contém no CTN quanto à imunidade relativa aos tributos e que beneficia as entidades mencionadas no §7º do art. 195, da Carta.

Em seus votos, os Srs. Ministros vencidos concluem, expressamente, pela necessidade de norma ordinária para disciplinar as exigências para concessão da imunidade estabelecida no §7º do art. 195 da Constituição, conforme abaixo será demonstrado. Contudo, admitiram apenas por empréstimo, em face da ausência de qualquer outra norma, a aplicação dos mesmos requisitos previstos no Código Tributário Nacional quanto à imunidade relativa aos tributos.

Deste modo, percebe-se que a questão relativa a aplicação analógica do Código Tributário Nacional como norma regulamentar da isenção/imunidade das contribuições para a seguridade social já foi apreciada e decidida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em votação plenária, quando do julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ (RTJ, n. 137/965), que pleiteava a declaração de mora do Congresso Nacional em razão da não regulamentação do §7º do art. 195 da Constituição.

Naquele julgamento, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, não admitiu sequer a utilização por empréstimo do Código Tributário Nacional e rejeitou a tese de sua aplicação subsidiária, julgando procedente o mandado de injunção para declarar o Congresso Nacional em mora na regulamentação do §7º do art. 195 da Constituição Federal.⁸

⁸ Decisão do Mandado de Injunção nº 323/RJ: “Ementa: Mandado de Injunção. Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no §7º do artigo 195 da Constituição Federal. Ocorrência, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional. Mandado de injunção conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providências legislativas que se impõe para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do artigo 195, §7º, da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo em que essa obrigação se cumprirá, passar o requerente a gozar da imunidade requerida”.

8 Conclusão

A regra do art. 195, §7º, da Constituição Federal que isenta as entidades beneficentes de assistência social do pagamento das contribuições para a seguridade social, exige uma lei para produzir os efeitos desejados.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ já teve a oportunidade de, no passado, declarar a mora do Congresso Nacional quanto à necessidade de regulamentação do referido dispositivo.

Por sua vez, o Congresso Nacional declarou oficialmente que já promoveu a regulamentação do art. 195, §7º, da Constituição Federal, mediante a aprovação da Lei nº 8.212, de 1991, que dispõe sobre o Plano de Custeio da Seguridade Social.

Em que pese a insistência de muitos doutrinadores e juristas de defender a tese de que a regulamentação do §7º do art. 195 da Constituição devesse ocorrer mediante a edição de lei complementar, nota-se que o Supremo Tribunal Federal e o Congresso Nacional já se posicionaram no sentido de que a regulamentação exige apenas lei ordinária.

Além do mais, o texto da Constituição é bastante claro quando diz que as exigências para fruição do benefício fiscal serão estabelecidas em lei.

O benefício fiscal em questão, embora a Constituição utilize a expressão “isenção”, possui natureza jurídica de imunidade tributária.

Mesmo sendo caracterizada como uma imunidade, a Constituição condicionou sua fruição ao atendimento das exigências estabelecidas em lei.

Embora os doutrinadores defendam a tese de que a imunidade tributária é absoluta, a Constituição tem a autoridade de estabelecer uma imunidade tributária condicionada e esse comando não pode ser afastado por simples interpretações jurídicas.

Assim, é imperioso concluir que a regra do §7º do art. 195 da Constituição trata, na prática, de uma imunidade tributária, contudo, condicionada às exigências estabelecidas por lei ordinária, que, no caso, são as exigências previstas no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BRAGA, Leopoldo. *Do conceito jurídico de instituições de educação e de assistência social*. Rio de Janeiro, 1960.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CASSONE, Vittorino. *Direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CESARINO JÚNIOR, Antônio Ferreira. *Direito social*. São Paulo: LTr, 1980.
- COELHO, Sasha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- COELHO, Sasha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JR., Humberto. *Direito tributário contemporâneo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmom Navarro. *Direito tributário aplicado*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- LEITE, Celso Barroso. *A proteção social no Brasil*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1978.
- LEITE, Celso Barroso. *Filantropia e contribuição social*. São Paulo: LTr, 1998.
- MARTINEZ, Wladimir Novaes. *A seguridade social na Constituição Federal*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1992.
- MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Princípios de direito previdenciário*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2001.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001.
- MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da seguridade social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- PRADO, Roberto Barretto. *Tendências do direito do trabalho contemporâneo*. São Paulo: LTr, 1980. v. 3.
- RUPRECHT, Alfredo J. *Direito da seguridade social*. São Paulo: LTr, 1996.
- SPOSATI, Aldaíza de Oliveira; BONETTI, Dilsea Adeodata; YAZBEK, Maria Carmelita; FALCÃO, Maria do Carmo B. de Carvalho. *A assistência social na trajetória das políticas sociais brasileiras*. São Paulo: Cortez, 1985.
- SPOSATI, Aldaíza; FALCÃO, Maria do Carmo. *A assistência social brasileira: descentralização e municipalização*. São Paulo: Educ, 1990.